Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 32644 du rôle
Inscrit le 5 juin 2013

Audience publique du 1er juillet 2014

Recours formé par
Monsieur ... et consort, …
contre une décision du directeur de l'Administration des contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32644 du rôle et déposée le 5 juin 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Fabio Trevisan, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de Madame ..., les deux demeurant à L-…, tendant à la réformation de la décision sur réclamation de Monsieur le directeur de l'Administration des contributions directes du 7 mars 2013 portant le numéro … ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 novembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 4 décembre 2013 par Maître Fabio Trevisan au nom et pour le compte des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Laetitia Borucki, en remplacement de Maître Fabio Trevisan, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 mars 2014.

Le 11 juillet 2012, le bureau d'imposition …, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ..., imposé collectivement avec son épouse, Madame ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2007, ci-après désigné par « le bulletin », en précisant que l'imposition diffère de la déclaration notamment sur les points suivants :

« *Pension : ajout rappel de pension : ...*
Revenu de location exonéré : ... (renvoi S3 – 2002 2227 581)
COM : calcul de la plus value de cession de commerce :

Prix de vente :	...
- valeur comptable :	- ...
- plus value à immuniser :	- ...
= plus value dégagée :	= ...
- abattement art. 130 (1) LIR :	- ...
= bénéfice de cession imposable (1/2 taux) :	= ...

La totalité du prix de vente est à imposer comme bénéfice commercial.

Les conditions de transfert de la plus value de l'immeuble vendu ne sont pas remplies.
CAP : impôt étranger imputable : 0,00 »

Par un courrier du 26 juillet 2012, les époux ... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre ce bulletin en critiquant le fait que le bureau d'imposition a qualifié de bénéfice commercial et imposé en tant que tel l'intégralité de la plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble sis à ….

Par décision du 7 mars 2013, inscrite sous le numéro … du rôle, le directeur dit ladite réclamation partiellement fondée en ramenant le montant de l'impôt dû, mais retint que la plus-value de cession de l'immeuble litigieux serait imposable intégralement en tant que bénéfice commercial. Ladite décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 3 août 2012 par les époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis en date du 11 juillet 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir considéré «l'intégralité de la plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble en tant que bénéfice commercial, au motif que l'immeuble a toujours figuré à 100% au bilan commercial » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En fait

Considérant que les réclamants ont acquis, en 1980, un immeuble à plusieurs étages sis ..., immeuble qu'ils ont utilisé partiellement à l'exploitation d'un restaurant, et partiellement à l'exploitation d'un hôtel ; qu'après quelques années, plus précisément en 1988, les réclamants ont finalement mis un terme à l'exploitation de l'hôtel, leur seule source de revenus constituant dès lors le restaurant situé au rez-de-chaussée, le 1er et le 2e étage, antérieurement utilisés à des fins d'exploitation de l'hôtel, servant dorénavant, selon les dires des réclamants, comme habitation personnelle d'un côté, et comme appartements mis gratuitement à la disposition de leurs deux enfants mineurs, de l'autre ;

Considérant encore que dans le cadre de ce redéploiement, les réclamants ont cessé l'exploitation de leur restaurant en nom personnel, pour créer une société à responsabilité

limitée du nom d' « ... » qui, depuis, a continué à exploiter le restaurant, toujours situé au rez-de-chaussée ;

Considérant en dernier lieu, que les réclamants ont procédé au titre de l'année litigieuse à l'aliénation de l'intégralité de l'immeuble proprement dit, donc aussi bien de la partie rez-de-chaussée que des deux étages sus-jacents, opération que le bureau d'imposition a dès lors qualifiée de bénéfice de cession, imposable sous la rubrique du bénéfice commercial, sans distinguer entre la partie louée à la société exploitante et la partie occupée en tant qu'habitation personnelle, au motif que l'intégralité de l'immeuble aurait toujours figuré à l'actif net investi ;

En droit

En ce oui concerne l'appartenance de l'immeuble à l'actif net investi

Considérant que d'un point de vue purement fiscal, il échet d'analyser ces différentes étapes graduellement et à la lumière des différents textes de loi y intervenants ; qu'en premier lieu, l'article 1 alinéa 1er du règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), retient que les immeubles et parties d'immeubles destinés de par leur nature à servir à l'entreprise font nécessairement partie de l'actif net investi ; qu'en l'espèce, l'immeuble a nécessairement dû faire partie de l'actif net investi des réclamants, dès son acquisition et dans son intégralité, du fait qu'il a servi entièrement à leur exploitation commerciale ;

Considérant encore que l'article 1 alinéa 2e du dit règlement prévoit que les exploitants qui disposent d'une comptabilité régulière peuvent comprendre à l'actif net investi des immeubles ou parties d'immeubles qui ne remplissent pas les conditions prévues à l'alinéa 1er, mais qui, bien que n'étant pas généralement destinés à servir à l'entreprise, sont néanmoins, dans le secteur envisagé, susceptibles d'être affectés à cette fin ; que cet alinéa vise avant tout la mise en location de certaines parties d'un immeuble, qui est néanmoins utilisé primordialement à une exploitation commerciale, à l'exclusion des fins d'habitation personnelle dans le chef de l'exploitant ;

Considérant tout de même qu'en application de l'article 3 du règlement grand-ducal portant exécution de l'article 20 L.I.R., il est loisible à l'exploitant de comprendre l'immeuble entier dans l'actif net investi, i.e. que la partie utilisée par l'exploitant à des fins d'habitation personnelle peut, elle-aussi, être comprise à l'actif net investi, mais seulement dans la mesure où la partie de l'immeuble devant ou pouvant être comprise à l'actif net investi, soit par application des dispositions de l'article 1, soit par application analogue des dispositions de l'article 2 du dit règlement grand-ducal, est supérieure à la moitié ;

Considérant qu'en l'occurrence, à partir de 1988, l'immeuble se trouve subdivisé en une partie utilisée à des fins commerciales, à savoir le rez-de-chaussée et une partie destinée à des fins d'habitation personnelle, celle-ci comprenant un duplex constituant l'habitation personnelle des réclamants, ainsi que deux appartements mis gratuitement à la libre disposition des enfants mineurs des réclamants ;

Considérant que d'après les réclamants, la superficie de la totalité de l'étendue (i.e. terrain et immeuble) se chiffre à 4.979,01 m2, la partie utilisée à des fins commerciales se chiffrant à 1.584,38 m2, la partie occupée par les réclamants et leurs enfants à titre d'habitation personnelle se chiffrant à 3.394,63 m2 ; que les réclamants sont, partant, d'avis que les conditions prévues par le règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de

l'article 20 L.I.R. ne seraient point remplies en ce qui concerne l'incorporation de l'intégralité de l'immeuble au patrimoine d'exploitation ; que l'imposition de la plus-value monétaire inhérente à l'immeuble et au terrain serait donc à fragmenter en une partie imposable en tant que bénéfice de cession et en une partie imposable en tant que revenus nets divers, avec toutes les conséquences fiscales y relatives ;

Considérant tout de même, que l'ancienne propriété des requérants constituait un manoir édifié sur un vaste terrain comportant un écrin de verdure et une multitude d'emplacements de parking destinés aux clients ; que même en supposant les réclamants susceptibles, de temps à autre, d'avoir profité à leur tour de leur parc ainsi que de leur aire de stationnement, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit de prime abord de l'aperçu général qui a sensiblement su être ripoliné à l'aide de tous ces avantages ; qu'en fin de compte il peut valablement être présumé que c'est avant tout le commerce des réclamants qui a été avantageusement promu par le vaste terrain sur lequel il est situé, de sorte qu'il est incontestablement admis, eu égard à la rigidité réciproque existant entre l'entreprise et son terrain, que les critères du règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 L.I.R. s'avèrent remplis en l'occurrence ; que la seule question à soulever dorénavant, est celle de la nécessité, le cas échéant, de la part des réclamants, d'une manifestation explicite et perceptible de leur volonté de prélever les parties d'immeuble ne remplissant plus les conditions pour faire nécessairement partie de leur patrimoine d'exploitation ;

Considérant qu'à la date de la cessation de l'exploitation de l'hôtel, les réclamants ont disposé de deux options, à savoir la première, qui consiste dans une opération de prélèvement de la partie d'immeuble dont question, de l'actif net investi avec transfert dans leur patrimoine privé, opération accompagnée de la découverte des plus-values latentes relatives à la dite partie d'immeuble, aux termes de laquelle le bénéfice aurait été considéré comme bénéfice de cessation (i.e. cessation d'une partie autonome de l'entreprise) imposable au demi-taux global ; que la seconde option aurait consisté à maintenir l'immeuble dont question à l'actif net sans mise à découvert des plus-values, avec mise en compte, néanmoins, d'une valeur locative effective dans le chef des requérants en ce qui concerne les parties occupées personnellement ; qu'il ressort clairement des éléments du dossier que les réclamants n'ont pas entendu exercer la première option, mais qu'ils ont porté leur choix sur la deuxième option, à savoir le maintien de la situation existante ; que l'omission de la mise en compte d'une valeur locative effective par le bureau d'imposition n'y porte d'ailleurs pas le moindre préjudice tandis que, parallèlement, il y a lieu de souligner que les réclamants n'ont pas clairement indiqué dans leurs déclarations ladite occupation personnelle ;

Considérant encore que les impositions pour les années consécutives à l'arrêt de l'exploitation de l'hôtel telles qu'opérées par le bureau d'imposition n'ont jamais été contestées par les requérants ; que bien au contraire, la situation bilantaire de la société «... » démontre clairement que l'immeuble litigieux a toujours figuré au bilan comme immobilisé ; qu'en outre un bien économique faisant partie du patrimoine d'exploitation ne peut en être sorti en vue d'être transféré vers le patrimoine privé que par la voie du prélèvement personnel régi par l'article 42 alinéa 2 L.I.R. ; qu'un prélèvement personnel d'un bien de l'actif net investi ne peut être admis qu'en cas de réunion d'une expression de volonté de prélèvement et d'un acte matériel de prélèvement qui s'analyse en un événement ou acte matériel qui doit avoir, de manière perceptible à partir de l'extérieur, l'effet de rompre définitivement le lien fonctionnel entre le bien en question et l'entreprise ; que par voie de conséquence, un simple changement d'utilisation du bien ne représente pas un acte de prélèvement en l'absence d'une rupture définitive du lien matériel avec l'entreprise ; que ces exigences quant à l'existence d'un prélèvement personnel d'un bien investi s'expliquent par les conséquences fiscales y attachées,

la plus-value latente inhérente au bien étant en effet découverte et soumise à l'impôt sur le revenu ;

Considérant, dès lors, qu'un prélèvement personnel doit résulter d'une volonté perceptible des exploitants, manifestée par un acte de prélèvement matériel ayant entraîné la rupture définitive du lien fonctionnel ayant lié ledit immeuble à l'exercice de l'exploitation du commerce ; qu'en l'absence d'un prélèvement personnel antérieur, l'immeuble en cause fait toujours partie, au moment de sa cession en date du 19 septembre 2007, de l'actif investi dans le cadre du commerce des réclamants et que la plus-value réalisée en raison de cette cession est imposable en tant que bénéfice commercial, conformément aux dispositions des articles 15 et 55 L.I.R. (cf CA du 29 novembre 2011, n° 28602C)

En ce qui concerne l'exemption relative à l'aliénation de certaines sortes d'immeubles

Considérant, à titre incident, que l'exemption de 25% du bénéfice provenant de l'aliénation, par certains contribuables, de terrains à bâtir qui sont situés dans une zone d'habitation, retenue à l'endroit de l'article 3 de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales temporaires destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'exploitation, mesure sollicitée par les réclamants dans le cadre de la réalisation de leur bénéfice de cession en vertu de l'article 15 L.I.R., ne saurait trouver application en l'espèce, du fait qu'il ne s'agit non pas de terrains à bâtir, mais d'un terrain sur lequel une construction est érigée déjà depuis longtemps ;

En ce qui concerne la facture relative à la décontamination du terrain

Considérant, par ailleurs, que les frais concernant des prestations pour décontamination du terrain s'avèrent en relation étroite avec la totalité du terrain et de l'immeuble aliéné ; qu'ils sont dès lors à considérer comme dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 L.I.R. ;

Considérant qu'un exploitant doit tenir compte des faits et circonstances qui ont existé en fin d'exercice d'exploitation et dont l'existence ne s'est révélée qu'ultérieurement, mais avant la date d'établissement du bilan ; qu'en l'espèce, la contamination du terrain des réclamants a sans aucun doute déjà existé avant l'établissement du bilan relatif à l'année litigieuse, lequel fut dressé début 2009 ; que néanmoins, les réclamants ont omis, malgré les travaux de décontamination déjà en cours et se tirant sur une longue période, de comptabiliser les charges et frais y afférents, de sorte qu'il incombe au directeur statuant au contentieux, la facture relative à ces travaux ne prêtant pas à critique, de procéder à la prise en compte, en tant que dépenses d'exploitation de ces frais, le bénéfice de cession se trouvant dorénavant diminué du montant de 100.000 euros figurant sur la facture ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

Considérant que le détail du redressement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2007 fait l'objet de l'annexe qui fait partie intégrante de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme, la dit partiellement fondée,

ramène l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2007, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour imputation des retenues. […] »

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif le 5 juin 2013, Madame ... et Monsieur ... ont fait introduire un recours en réformation contre la décision directoriale du 7 mars 2013.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, recours qui est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de leur recours les demandeurs déclarent avoir acquis en 1980 un immeuble à plusieurs étages à … qui aurait été utilisé partiellement à l'exploitation d'un restaurant et partiellement à celle d'un hôtel.

En 1988, ils auraient mis un terme à leur activité et, dans ce contexte, l'immeuble aurait été subdivisé en une partie utilisée à des fins commerciales, en l'occurrence le rez-de-chaussée dans lequel se serait trouvé le restaurant, et en une partie destinée à des fins d'habitation privée, à savoir les 1er et 2ième étages, comprenant un duplex constituant leur habitation personnelle, ainsi que deux appartements mis à disposition gratuite de leurs enfants mineurs. Dans le cadre de ce « *redéploiement* », ils auraient créé une société à responsabilité limitée ... S.àr.l., ci-après désignée par « la société ... », dont l'objet aurait été l'exploitation du restaurant situé au rez-de-chaussée de l'immeuble.

Tandis que la superficie totale de l'immeuble serait de 4.979,01m^2 (terrain et immeuble), la partie utilisée par le restaurant serait de 1.584,38m^2, soit 31,28% de la surface et la partie occupée par eux et par leurs enfants à titre d'habitation personnelle serait de 3.394,63m^2, soit 68,18%.

En 2007, ils auraient procédé à la cession de l'intégralité de l'immeuble.

Ils font valoir qu'à l'appui de leur déclaration de l'impôt, ils auraient subdivisé la plus-value ainsi réalisée en une partie correspondant à la cession d'une résidence principale, en une partie correspondant à la cession du patrimoine privé en ce qui concerne la demeure des enfants, et en une partie correspondant à une cession commerciale, à savoir la partie relative au restaurant.

Toutefois, le bureau d'imposition aurait à tort qualifié de bénéfice commercial l'intégralité de la plus-value de la cession de l'immeuble.

Les demandeurs critiquent la position du directeur en soulevant que le règlement grand-ducal du 11 août 1970 invoqué par l'administration ne serait pas applicable, en soutenant qu'ils n'auraient jamais transféré l'immeuble dans le bilan de la société ... et qu'eux-

mêmes n'exerceraient plus aucune activité commerciale, de sorte que l'immeuble aurait nécessairement été transféré dans leur patrimoine privé.

A l'appui de cette argumentation, ils renvoient aux bilans de la société ... pour les années ayant suivi le redéploiement. En 1988, il y aurait certes eu transfert de tous les éléments de l'actif net investi de l'activité de restaurant à la société ..., mais l'immeuble n'en aurait pas fait partie, de sorte que le seul élément d'actif détenu par cette société aurait été le fond de commerce, la valeur de celui-ci ayant même été augmentée au cours des premières années de son existence par le fait que la société a procédé à d'importants travaux de rénovations et d'améliorations du restaurant.

S'y ajouterait qu'un contrat de bail aurait été conclu entre eux-mêmes et la société .... Tout en admettant ne pas avoir retrouvé le contrat initial de 1988, les demandeurs produisent aux débats un contrat datant de 1998, année durant laquelle le bail précédent aurait été remplacé afin de valoriser le nouveau loyer applicable aux locaux loués. Ce bail démontrerait que l'immeuble n'avait jamais été transféré à l'actif net de la société ... et que telle n'aurait jamais été l'intention des parties.

D'autre part, les comptes de la société ... établiraient le paiement d'un loyer commercial et eux-mêmes auraient déclaré les loyers dans leur déclaration fiscale.

Les demandeurs ajoutent que même à admettre que l'immeuble ait été transféré à la société ..., celle-ci aurait une personnalité morale et fiscale propre, de sorte qu'eux-mêmes n'auraient alors pas pu vendre l'immeuble et que finalement seule la société ... aurait pu être imposable sur une éventuelle plus-value réalisée.

Par rapport à leur affirmation qu'ils n'exerceraient plus aucune activité commerciale, de sorte que l'immeuble aurait nécessairement été transféré dans leur patrimoine privé, les demandeurs font valoir qu'en 1988, lors de la constitution de la société ..., ils auraient transféré tous les éléments constitutifs de l'ancienne exploitation individuelle de restauration, à l'exception de l'immeuble, entraînant ainsi une cessation intégrale de l'exploitation individuelle.

Ils donnent à considérer que devant le choix de transférer l'immeuble dans la société ..., ce qui n'aurait pas été le cas, et celui de transférer l'immeuble dans une exploitation en veilleuse, ce qui n'aurait pas non plus été fait puisqu'il n'y aurait eu aucune demande du contribuable ni accord de l'administration, et celui de transférer l'immeuble dans leur patrimoine privé, ils auraient choisi cette dernière option. Prétendre que l'immeuble serait resté dans une exploitation commerciale dissoute et qui ne contiendrait alors uniquement l'immeuble serait purement arbitraire.

En se référant à l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », les demandeurs font valoir qu'en l'espèce tous les éléments d'une entreprise commerciale feraient défaut. Ils n'auraient à aucun moment entre 1988 et 2007 cherché à exploiter commercialement l'immeuble, mais ils auraient conservé l'immeuble dont ils auraient loué une partie à une société. Ainsi, leurs seuls revenus auraient été les revenus de location. Ils n'auraient effectué qu'une utilisation passive de l'immeuble sans aucune intention de l'utiliser afin de participer de manière durable et indépendante à la vie économique générale. Ils ajoutent encore, par référence à un arrêt du Conseil d'Etat du 16 juillet 1962, que la prise de participation importante dans une société constituerait un placement de patrimoine privé, mais n'entraînerait pas la création d'une entreprise commerciale dans le chef de l'investisseur.

L'administration ne pourrait pas justifier sa décision par l'absence d'une décision positive, en l'occurrence d'un acte de prélèvement, de conserver l'immeuble au patrimoine privé ou professionnel. Ils ajoutent qu'ils n'auraient jamais fait état de charges, travaux ou frais en relation avec la partie qu'ils considéraient comme privée dès le départ. S'ils avaient souhaité que l'immeuble fasse partie d'un actif net investi, ils auraient manifesté l'intention de bénéficier de toutes les déductions applicables et notamment sur les travaux de rénovations entrepris sur le domicile familial.

Ils font valoir que le fait d'avoir mis fin à leur exploitation commerciale aurait par nature entraîné un transfert vers leur patrimoine privé de l'immeuble.

Il ne serait pas anormal qu'aucun bénéfice de cessation n'ait été déclaré par eux lors du transfert de l'immeuble vers le patrimoine privé en 1988. En effet, tous les éléments de l'exploitation individuelle ayant existé antérieurement auraient été transférés à la société ... à la valeur comptable, et la valeur estimée de réalisation de l'immeuble lors du transfert dans le patrimoine privé en 1988 aurait été plus ou moins identique au prix d'acquisition en 1980. S'y ajouterait que l'article 130 LIR prévoirait un abattement qui à l'époque s'élevait à un million de francs luxembourgeois en cas de cessation de l'entreprise, de sorte qu'une plus-value éventuelle réalisée lors du transfert de l'immeuble vers le patrimoine privé, déduction faite de cet abattement, n'aurait pas été taxable dans leur chef.

Face à l'affirmation du directeur que les loyers touchés par eux de la part de la société ... auraient été déclarés comme bénéfice commercial, les demandeurs exposent que leur fiduciaire leur aurait confirmé avoir déclaré le loyer dans la catégorie du bénéfice commercial puisque, étant donné qu'ils avaient conclu un contrat de bail avec TVA, les paiements devraient avoir une coloration commerciale. Or, cette interprétation aurait été erronée puisque lors de la constitution de la société ..., ils auraient été occupés par celle-ci comme salariés, de sorte qu'ils n'auraient eu aucune activité commerciale, touchant chacun uniquement un salaire pour le travail fourni et le loyer pour la location du local. Ils font valoir que l'administration aurait dû redresser la déclaration de revenus présentés et transférer le loyer de la catégorie du bénéfice commercial vers la catégorie des revenus de location. Ils supposent que cette opération n'aurait pas été effectuée puisqu'un redressement n'aurait pas eu d'influence positive ou négative sur les impôts dus.

Ils ajoutent encore que l'erreur commise par leur fiduciaire lors du calcul du revenu provenant des loyers versés en ce qu'elle aurait calculé l'amortissement en prenant comme base la valeur totale de l'immeuble et aurait déduit l'intégralité de l'amortissement, aurait dû être redressé par le bureau d'imposition.

En ce qui concerne l'affirmation du directeur qu'ils auraient dû déclarer une valeur locative, les demandeurs font valoir qu'il aurait appartenu à l'administration elle-même de redresser leur déclaration sur ce motif. En précisant ne plus disposer de leur déclaration d'impôt pour l'année 1988, ils soutiennent que l'administration devrait en principe encore en disposer. Le défaut de production de cette déclaration prouverait que l'administration ne se baserait que sur des simples suppositions.

Ils font encore valoir que le bureau d'imposition n'aurait pas pu ignorer la réalité qu'une partie de l'immeuble était occupée par eux et par leurs enfants et que l'exploitation commerciale avait pris fin. L'administration aurait dû elle-même imposer une valeur locative, de sorte qu'eux-mêmes ne pourraient pas être responsables de l'inertie du bureau d'imposition de l'époque à cet égard.

Ils en concluent que l'immeuble devrait être considérée comme ayant été transféré dans leur patrimoine privé dans sa totalité en 1988, de sorte qu'en application de l'article 1er alinéa 2 du règlement grand-ducal du 11 août 1970 portant exécution de l'article 20 LIR, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 11 août 1970 », ils auraient été en droit de procéder au redéploiement et de transférer l'immeuble dans leur patrimoine privé puisque celui-ci ne serait de par sa nature pas destiné à servir à une activité commerciale.

En guise de conclusion, ils soutiennent que le bénéfice de cession réalisé sur l'immeuble devrait être composé pour 42,28% d'une plus-value sur cession de la résidence principale non imposable et pour 57,77% d'une plus-value privée imposable par application de l'article 131, alinéa 1er, lettre d) LIR.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en citant *in extenso* la motivation de la décision du directeur.

A titre liminaire, il convient de relever que si la réclamation des demandeurs a aussi porté sur l'application de la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales temporaires destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles exploitation, et si l'application de cette loi a été refusée par le directeur, à l'appui du présent recours les demandeurs limitent leurs contestations à la qualification de l'immeuble litigieux de bien investi ou de bien faisant partie du patrimoine privé et au traitement fiscal de la plus-value de cession dudit immeuble.

En l'espèce, les parties s'accordent pour qualifier l'immeuble litigieux sis à ... comme faisant partie de l'actif net investi de l'exploitation commerciale des demandeurs au moins jusqu'en 1988, mais elles sont en désaccord sur la qualification à donner audit immeuble soit comme bien investi, du moins en partie, soit comme bien du patrimoine privé pour la période postérieure à l'année 1988.

Le tribunal constate encore, qu'en ce qui concerne la qualification de la plus-value réalisée par la cession de l'immeuble litigieux en 2007, la position des demandeurs a changé en cours de procédure, en ce qu'à l'appui de leur déclaration de l'impôt et de leur réclamation, ils ont subdivisé l'immeuble en une partie faisant partie de l'actif net investi (31,28%) et en une partie faisant partie du patrimoine privé (68,18%), et ont distingué entre un bénéfice commercial, une plus-value privée et une plus-value du fait de la cession de la résidence principale. En revanche, à l'appui du présent recours, ils soutiennent que la plus-value réalisée serait à qualifier intégralement de plus-value privée.

Aux termes de l'article 19 LIR, tel qu'il était en vigueur tant en 1988, que durant l'année fiscale 2007, « *(1) Font partie de l'actif net investi les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'entreprise.*

(2) Il est cependant permis aux exploitants disposant d'une comptabilité régulière de comprendre à l'actif net investi les biens qui, bien que n'étant pas généralement destinés à servir à l'entreprise, sont néanmoins, dans le secteur d'exploitation envisagé, susceptibles d'être affectés à cette fin. Pour qu'un bien de l'espèce visée fasse partie de l'actif net investi, le choix de l'exploitant doit avoir été nettement manifesté. Le choix une fois fait ne peut être modifié arbitrairement dans la suite.

(3). Ne peuvent faire partie de l'actif net investi les biens qui, en raison de leur affectation, ne peuvent servir à l'entreprise ».

Aux termes de l'article 20 LIR « *Un règlement grand-ducal établira dans quelle mesure font ou peuvent faire partie de l'actif net investi les immeubles partiellement affectés à l'entreprise, à l'habitation personnelle de l'exploitant ou à des fins de location. En ce qui concerne les parties d'immeuble de moindre importance et celles non visées à l'article 19, alinéa 1er, le règlement prévisé pourra déroger aux dispositions de l'article 19* ».

Aux termes de l'article 1er du règlement grand-ducal du 11 août 1970 « *(1). Les immeubles et parties d'immeuble destinées de par leur nature à servir à l'entreprise font nécessairement partie de l'actif net investi.*

(2). Les exploitants disposant d'une comptabilité régulière peuvent comprendre à l'actif net investi des immeubles ou parties d'immeubles qui ne remplissent pas les conditions prévues à l'alinéa 1er, mais qui, bien que n'étant pas généralement destinés à servir à l'entreprise, sont néanmoins, dans le secteur d'exploitation envisagé, susceptibles d'être affectés à cette fin ».

L'article 3 du même règlement grand-ducal envisage la possibilité de comprendre à l'actif net investi un immeuble entier même si une partie de l'immeuble sert à des fins d'habitation de l'exploitant, à condition que la partie de l'immeuble devant ou pouvant être comprise à l'actif net investi par application de l'article 1er précité est supérieur à la moitié et que l'exploitant dispose d'une comptabilité régulière.

Enfin, l'article 5 du même règlement grand-ducal envisage l'hypothèse dans laquelle des immeubles ayant fait partie de l'actif net investi en vertu des articles 1er à 4 du règlement grand-ducal du 11 août 1970, peuvent continuer à y rester, même après que leur appartenance à l'actif net investi n'est plus conforme à ces dispositions, si cette non-conformité s'explique par une cause autre que l'affectation à des fins d'habitation personnelle par l'exploitant.

Il se dégage de ces dispositions que pour qu'un bien puisse faire partie de l'actif net investi il doit constituer soit un bien investi par destination, soit un bien investi par option et ne pas constituer un bien privé par destination et que, dans certaines conditions, même des parties d'immeubles ne répondant pas ou plus à ces conditions peuvent faire partie de l'actif net investi.

S'agissant des conditions dans lesquelles un bien faisant partie de l'actif net investi en vertu des dispositions précités, peut être transféré au patrimoine privé de l'exploitant, il convient encore de prendre en compte les dispositions de l'article 42 (2) LIR en vertu duquel « […] *(2) Sont considérés comme prélèvements personnels tous les biens tels que numéraire, marchandises, produits, avantages, prestations, qu'en cours d'exploitation le contribuable retire de l'entreprise soit pour lui-même, soit pour son train de maison personnel, soit pour d'autres fins étrangères à l'entreprise* ». Au regard de cette disposition, un bien économique faisant partie du patrimoine d'exploitation ne cesse pas de l'être par le simple changement d'utilisation du bien, mais il ne peut en être sorti en vue d'être transféré vers le patrimoine privé que par la voie du prélèvement personnel régi par l'article 42 (2) LIR. Or, un prélèvement personnel d'un bien investi par nature ne peut être admis qu'en cas de réunion d'une expression de volonté de prélèvement et d'un acte matériel de prélèvement qui s'analyse en un événement ou acte matériel qui doit avoir, de manière perceptible à partir de l'extérieur, l'effet de rompre définitivement le lien fonctionnel entre le bien en question et l'entreprise[1].

---

[1] Cf. Cour administrative 29 novembre 2011, n° 28602C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

Tel que cela a été relevé ci-avant, il n'est pas contesté que l'immeuble litigieux faisait, avant 1988, intégralement partie de l'actif net investi de l'exploitation commerciale des demandeurs, vu que l'intégralité de l'immeuble était utilisée à l'exploitation d'un restaurant et d'un hôtel.

Se pose dès lors la question de savoir si, entre l'année 1988, à partir de laquelle les demandeurs déclarent avoir cessé leur activité, et la date de la cession de l'immeuble en 2007 tout ou partie de l'immeuble a été prélevé de l'actif net investi de leur exploitation commerciale dans les conditions de l'article 42 LIR, et si de ce fait au moment de la cession de l'immeuble en 2007, tout ou partie de celui-ci a fait partie de leur patrimoine privé. En l'occurrence, le tribunal est amené à vérifier si une volonté perceptible des demandeurs de prélever tout ou partie de l'immeuble de l'actif net investi se dégage des éléments du dossier, manifestée par un acte de prélèvement matériel ayant entraîné la rupture définitive du lien fonctionnel ayant lié l'immeuble litigieux à l'exercice de l'activité commerciale des demandeurs.

Il n'est pas contesté par la partie étatique qu'à partir de 1988, les demandeurs ont cessé l'exploitation d'un hôtel, que le rez-de-chaussée de l'immeuble litigieux a été exploité comme restaurant par la société ..., créée par eux-mêmes, et qu'avant la cession de l'immeuble en 2007, l'immeuble autre que le rez-de-chaussée avait été subdivisé en un duplex, utilisé à des fins d'habitation personnelle par les demandeurs, et en deux appartements, mis à disposition gratuite de leurs enfants.

En ce qui concerne le rez-de-chaussée de l'immeuble exploité par la société ... à titre de restaurant, le tribunal est amené à retenir que la seule circonstance que les demandeurs déclarent avoir cessé leur activité commerciale telle qu'elle avait été exercée avant 1988 et que, par ailleurs, l'immeuble n'aurait pas été transféré dans l'actif net investi de la société ..., est insuffisante pour retenir l'existence d'un prélèvement personnel de cette partie de l'immeuble dans leur patrimoine privé et pour exclure que les demandeurs aient continué, certes sous une autre forme, à utiliser cette partie de l'immeuble pour l'exercice d'une activité commerciale. En effet, tel que cela a été retenu ci-avant, le seul changement de l'utilisation d'un bien, en l'occurrence la cessation d'une exploitation personnelle d'un restaurant et la mise en location à une société exploitant ce même restaurant, ne caractérise pas à lui seul un acte de prélèvement en l'absence d'une rupture définitive du lien matériel avec une entreprise commerciale. Or, une mise en location d'une partie d'un immeuble à travers un bail commercial ne saurait être qualifiée de manifestation claire d'une volonté d'accomplir un acte de prélèvement personnel, mais s'analyse en l'exercice d'une activité commerciale. Par ailleurs, la thèse de l'existence d'une manifestation de volonté de prélever cette partie de l'immeubles est en contradiction avec la circonstance que les demandeurs ont déclaré au cours des années ayant suivi la mise en location du rez-de-chaussée, les revenus provenant de la location de cette partie de l'immeuble comme bénéfice commercial, une telle déclaration excluant une volonté manifestée de prélever cette partie de l'immeuble de l'exercice d'une activité commerciale. Que cette qualification du bail et la déclaration des loyers comme bénéfice commercial aient été faites sur conseil de leur fiduciaire est sans pertinence, les demandeurs, ayant signé le bail et leurs déclarations de l'impôt, ne pouvant ignorer le sens de leurs propres déclarations.

Le tribunal conclut partant, en ce qui concerne cette partie de l'immeuble, à l'absence de preuve d'un acte matériel ayant entraîné la rupture définitive du lien fonctionnel avec l'exercice d'une activité commerciale et susceptible d'être qualifié d'acte de prélèvement au sens de l'article 42 LIR.

Il s'ensuit que cette partie de l'immeuble doit être considérée comme ayant fait partie de l'actif net investi au moment de la cession en 2007, de sorte que l'analyse du directeur est à confirmer sur ce point.

S'agissant de la partie de l'immeuble qui, de façon non contestée, était, avant la cession, occupé à titre d'habitation par les demandeurs respectivement par leurs enfants, il est certes vrai qu'aucun acte matériel de prélèvement de cette partie de l'immeuble à des fins privées n'a été effectué.

Il est encore vrai, tel que cela a été relevé à juste titre par la partie étatique, qu'en principe le seul changement d'utilisation d'un bien, en l'occurrence l'utilisation à des fins d'habitation personnelle, n'est pas suffisant en toute hypothèse pour retenir *ipso facto* l'existence d'un prélèvement au sens de l'article 42 LIR, vu plus particulièrement qu'en vertu des dispositions précitées du règlement grand-ducal du 11 août 1970, un immeuble, même utilisé en partie à des fins d'habitation personnelle par l'exploitant, peut faire intégralement partie de l'actif net investi si la partie de l'immeuble comprise dans l'actif net investi est supérieure à la moitié de l'immeuble (article 3 dudit règlement grand-ducal).

Néanmoins, vu les circonstances de l'espèce, le tribunal est amené à retenir l'existence d'éléments suffisants permettant de conclure à un prélèvement personnel de la partie de l'immeuble occupée par les demandeurs eux-mêmes et par leurs enfants, encore mineurs au moment de la cessation de l'activité, à titre d'habitation. En effet, force est de constater que la circonstance, non contestée par la partie étatique, que le premier et le deuxième étage de l'immeuble ont été réaménagés et ont été occupés par les demandeurs et par leurs enfants à titre d'habitation et cela dans des conditions ne laissant apparaître aucun lien perceptible de cette occupation avec l'exploitation d'un commerce, est suffisante pour rompre le lien fonctionnel ayant existé entre cette partie de l'immeuble avec l'exploitation hôtelière antérieure, voire avec une autre exploitation commerciale de ces parties de l'immeuble ou encore avec la location du rez-de-chaussée. La circonstance que les demandeurs n'ont pas déclaré de bénéfice de cessation en 1988 ou encore qu'ils n'ont pas fait état d'une valeur locative par rapport à la partie de l'immeuble occupée par eux à titre d'habitation est insuffisante pour dénier l'existence d'un prélèvement personnel, étant donné que d'autre part, les demandeurs n'ont pas non plus fait état de dépenses relativement à cette partie de l'immeuble au titre de la détermination d'un bénéfice commercial, de sorte que cette attitude des demandeurs révèle plutôt une erreur au niveau de ses déclarations fiscales, qu'elle est de nature à exclure la rupture du lien fonctionnel entre l'exploitation commerciale et cette partie de l'immeuble constatée sur base des éléments relevés ci-avant.

Le tribunal constate, d'une part, que cette partie de l'immeuble ne pouvait, depuis son occupation à titre d'habitation personnelle, plus être considérée comme bien investi par nature ou par destination au sens de l'article 1er du règlement grand-ducal du 11 août 1970 vu son affectation, et, d'autre part, qu'elle ne pouvait pas non plus être considérée comme accessoire de l'activité commerciale conformément aux dispositions de l'article 3 du même règlement grand-ducal, puisqu'il ne se dégage pas des éléments du dossier que le rez-de-chaussée utilisé à des fins commerciales ait représenté plus de la moitié de l'immeuble, la simple déclaration du directeur que vu la vaste étendue du terrain celui-ci était nécessairement attaché à l'exploitation du restaurant, étant, à défaut d'autres indications plus particulièrement en ce qui concerne la proportion concrète du terrain par rapport aux surfaces d'habitation respectivement d'exploitation du restaurant, insuffisant à cet égard. Il s'ensuit que les conditions du règlement grand-ducal du 11 août 1970 permettant de considérer cette partie de l'immeuble comme bien investi par nature ou par destination n'étaient plus remplies depuis le

changement d'utilisation. S'y ajoute que si en application de l'article 5 du règlement grand-ducal du 11 août 1970 un immeuble ou une partie d'immeuble ayant figuré à l'actif net investi mais qui n'est plus conforme aux conditions des articles 1 à 4 du même règlement grand-ducal peut continuer à rester dans l'actif net investi, tel n'est pas le cas si cette non-conformité s'explique par l'habitation personnelle de l'exploitant.

Le tribunal conclut partant à une utilisation de cette partie de l'immeuble dans des conditions excluant la qualification de bien investi au sens des dispositions de l'article 19 LIR et du règlement grand-ducal du 11 août 1970, de sorte que l'utilisation à des fins d'habitation personnelle et celle des enfants s'analyse nécessairement en une volonté de prélever cette partie de l'immeuble de l'actif net investi.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation de la partie étatique que l'intégralité de l'immeuble figurerait au bilan de la société ..., une telle hypothèse ne se trouvant pas vérifiée à l'exclusion de tout doute.

Il s'ensuit que la partie de l'immeuble occupée par les demandeurs et par leurs enfants à titre d'habitation est à qualifier de bien faisant partie du patrimoine privé des demandeurs et la plus-value réalisée du fait de la cession de cette partie de l'immeuble est à imposer en tant que tel, étant précisé que seule la partie habitée par les demandeurs eux-mêmes, par opposition à celle habitée par leurs enfants, est à qualifier de résidence principale. C'est partant à tort que le directeur a retenu que cette partie de l'immeuble est à qualifier de bien investi et a qualifiée de bénéfice commercial la plus-value résultant de la cession de cette partie de l'immeuble.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est partiellement fondé et que la décision est réformée en ce sens que la partie de l'immeuble occupée par les demandeurs et par leurs enfants à titre d'habitation est à qualifier de bien faisant partie du patrimoine privé des demandeurs et la plus-value réalisée du fait de la cession de cette partie de l'immeuble est à imposer en tant que tel, étant précisé que seule la partie habitée par les demandeurs eux-mêmes, par opposition à celle habitée par leurs enfants, est à qualifier de résidence principale et que le dossier est renvoyé devant le directeur pour renvoi au bureau d'imposition.

Quant à la demande en paiement d'une indemnité de procédure d'un montant de 3.000 euros, celle-ci est rejetée dans la mesure où il n'est pas établi en quoi il serait inéquitable de laisser à l'unique charge des demandeurs les frais non compris dans les dépens.

Eu égard à l'issue du litige, le tribunal fait masse des frais et les impose pour la moitié à chacune des parties.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur de l'Administration des contributions directes du 7 mars 2013, n° …, dit que la partie de l'immeuble occupée par les

demandeurs et par leurs enfants à titre d'habitation est à qualifier de bien faisant partie du patrimoine privé des demandeurs et la plus-value réalisée du fait de la cession de cette partie de l'immeuble est à imposer en tant que tel, étant précisé que seule la partie habitée par les demandeurs eux-mêmes, par opposition à celle habitée par leurs enfants, est à qualifier de résidence principale ;

renvoie le dossier devant le directeur pour renvoi au bureau d'imposition compétent ;

rejette le recours pour le surplus ;

rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs ;

condamne chacune des parties au paiement de la moitié des frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, juge,

et lu à l'audience publique du 1er juillet 2014 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 01 juillet 2014
Le greffier du tribunal administratif